

# 转轨国家税收征管的改革及启示<sup>\*</sup>

陈 工

(厦门大学财政研究所, 361005)

【摘要】转轨国家在税制改革过程中,侧重于税制结构和税收政策的改革,忽略了税收征管的同步改革,使得税制改革的目标无法完全实现,导致税收征管能力脆弱,偷漏欠税的现象非常严重,其原因既有传统制度的遗留问题,也有现行制度和中央政策的缺陷,从其改革实践中可得出值得我们参考与借鉴的经验教训。

【关键词】转轨国家; 税收征管; 目标

【中图分类号】F813/1      【文献标识码】D

【文章编号】1006-3056(2002)08-0044-05

20世纪90年代以来前苏联及东中欧这些原计划经济国家在经济的转轨过程中加快了其税收制度改革步伐。在改革方式的选择上,既有激进式的改革,也有渐进式的改革,有着各种各样的做法与经验。经过十几年的改革,取得了一定的成就,但由于这些转轨国家在税制改革过程中,侧重于税制结构和税收政策的改革,忽略了税收征管的配套,使得税制改革的目标无法

完全实现,也产生了许多问题,值得我们参考与借鉴。

## 目前转轨国家税收征管存在的主要问题及困境

经济转轨前,这些计划经济国家的税收征管制度不健全或比较落后,但由于纳税人数量不多使得政府能够每年进行百分之百的审计并保证征收的落实。同时中央计划体制使得政府能通过中央银行系统跟踪

支付记录,并通过控制定价与工资,使税收征管和执行很容易实现。事实上,在当时税收征管制度的能力根本不是一个问題,为了需要政府能够并经常调整税收结构和征管程序。因为政府具有双重身份:既是企业所有者又是税收征管者。

经济转轨过程中,在国际组织和双边援助项目的支持下,转轨国家税收征管的现代化与改革已经取得了一些进步,表现为颁布了新的税收征管法并开始执行,在新税法中明确规定纳税人的权利和义务,并合理改革税收征管的结构和组织。但是,许多转轨国家税收征管的能力仍然相当脆弱,存在许多严重的问题。主要表现为:(1)没有足够的能力来登记和处理大量新的纳税人;(2)税收征管方法不科学与不完善,

<sup>\*</sup> 转轨国家是指前苏联及东、中欧等原实行计划经济的国家。

计算程序复杂。如增值税，抵扣发票方法的使用仅在生产环节，对流通业和制造业实行双重标准；又如个人所得税征管方面，缺乏现代化的征管手段和技术等；（3）有效稽查的能力和利用第三方信息的能力严重不足，稽查的计划过分简单化；（4）缺少足够的训练有素的工作人员来发现技术高明而复杂的逃税行为和现象；（5）为纳税人提供的服务严重不足或根本就没有，税收服从成本较高；（6）税收征管人员缺乏充分的培训；（7）缺乏足够的资源来留住有技术的征管人员和建立足够的信息系统加以监管；（8）地方部门冗员和中央总部缺员经常同时并存；（9）税收优惠过多过滥。

这些缺陷已经导致了大量的逃税和欠税，税收收入运行绩效差。转轨国家逃税和欠税的现象很普遍，50%或更低的服从率并非罕见，特别是前苏联等国家。例如，1998年末期，俄罗斯累计欠税接近同一年度征收的总税收。

向市场经济的转轨和公共部门各领域的改革也给转轨国家的税收征管带来一些困难。第一，是否要产生独立的地区性和地方政府税收征管机关。大多数计划经济国家的税收征管过去常常是地方和地区的功能。在转轨

早期，税收征管者既隶属于中央或联邦当局又隶属于地方当局，这种双重性制度在许多转轨国家中都存在。这对中央当局产生了一些问题，地方政府能够对税收征管者施压以保证地方政府首先得到分享的收入，或是很容易使企业相信地方当局的重要性，从而影响到中央的利益。第二，由于存在着认为所有纳税人都是潜在的罪犯的预先判断，使转轨国家的税收征管制度倾向于要求“税收警察”来解决服从度和侵蚀自愿服从问题。在转轨国家中，成立一个与税收征管机关平行的税收警察组织来负责调查偷漏税和其他非法活动已经相当普遍。在一些转轨国家这种组织由前秘密警察组成，虽附属于税收征管机构但有其完全独立的地位和规则。税收警察在改进和提高税收征管执行力度方面发挥着重大作用，但是其存在使许多规范的税收征管功能重复，也给人一种专断和苛刻的感觉，并逐渐伤害了自愿服从的纳税人。第三，是否委托正规的税收征管机关征收社会保障费。因许多转轨国家的社会保障收费在不断下降，各国正努力提高遵从率。由税收征管机关来征管能带来效率，但它也引起了对征收非中央收入缺乏积极性的问题。

## 转轨国家税收征管能力脆弱的主要原因

在转轨国家建立一个有效的税收征管制度是相当困难的。转轨国家在税收征管改革时遇到的上述问题，一方面是传统制度的遗留问题所造成的，另一方面却是税收征管制度自身或是由特定的中央政府政策造成的。在转轨国家，纳税意识及观念淡薄，缺乏自愿税收服从；对政府不信任，藐视政府规则以及不发达的管理实践等等给新税收管理制度的建立带来非常大的障碍。

（一）计划经济体制下的经济制度、税收制度、税收原则及实践对现行税收制度的运行仍有持续的影响。主要表现在：

1. 易货交易仍旧存在。传统计划制度对税收征管改革具有很大影响的障碍是企业之间普遍存在着易货交易，这在许多转轨国家仍然持续存在着，这种情况在独联体国家特别盛行。对税收征管而言，监控易货交易比监控货币交易更困难。

2. 税收仍被过多地作为政府干预经济的重要工具使用。在计划体制下，税收不仅是筹集收入的主要手段，而且也被经常用于其他的许多目的，比如：作为鼓励投资和增加所有者资本的一种方式，从而影响资源的分配。这个传统在转轨

期间仍然存在，而且过多地使用，从而增加了税收征管的复杂性并扩大了税收优惠的作用，削弱了管理的有效性。

3. 法治性不强仍继续存在。在计划经济体制下，税收责任经常是可以讨价还价的，这意味着在法定的税基和实际的税收责任之间缺乏法治的关系。讨价还价式的税收制度无法对企业形成预算的硬约束，并实际上保护了他们。在转轨期间，原有的缺陷还没消除，又出现了讨价还价式税收的新形式，如税收冲抵。

4. 缺乏自愿服从的传统。计划体制下的税收制度缺乏透明度。通常企业不知道在相同情况下，其他企业支付什么税收和支付多少税收。多数人既不关心税收也对税收负担没有任何概念，因为几乎很少个人实际上填写过税收回执或在交易中纳过税。现代税收制度的两个基本支柱：自愿服从和自我申报，在转轨开始时都是不存在的。从而，许多企业和个人当第一次被明确要课税时，就选择逃税。

5. 不发达的税收征管：在转轨开始时，面对纳税人数量的大量增加和传统官方支付体系的废除，没有相应加强税收征管和强化税法的执行，传统简单和高度分散的税收管理制度沿袭使用，使得转轨国家的税收

管理效率低下。

(二) 税收征管制度本身的缺陷，使其在执行过程中难以发挥作用并产生了一系列的问题。许多转轨国家仍实行“帮助性申报纳税”的做法。即纳税人和税收管理者（征税人）一起共同填写和检查纳税申报表，这不仅增加了纳税人的服从成本，而且这一成本在转轨国家通常比其他国家高得多。这些高服从成本表现为多种形式：纳税人不得不在室外零下几度的温度下排队等候数小时缴纳税收；纳税人不得不为表格和指导（不是正常能够得到的）付费；不得不填写那些复杂的、模糊的并不断改变的表格（英国的增值税纳税申报表最近已减少到一页，而波兰在1995年增值税申报表的项目从61项增加到105项，但却没有如何填写申报表的指南）；纳税程序经常改变，但却无明确的指导。

税制改革本身没有解决好收入分配的问题，使得贫富差距更加扩大，在人民中广泛地滋生了愤世嫉俗的情绪，同时也推进了非正式或地下经济的发展。在转轨开始时，政府官员腐败的事实和强大的地下经济为各种形式的逃税提供了沃土。税收征管官员的大量腐败继续对纳税人产生道德败坏的影响，并导致立法者对

税收征管及其活动进行限制，这妨碍了税收征管措施的有效性。如，最近通过的俄罗斯税法的第一部分，大部分的税收罚款将不得不由法院来征收。

(三) 在许多转轨国家中央政府特定的政策已经使税收征管的执行起来更加困难。许多转轨国家税法的快速变化和不稳定性已成为常规。这使税收征管者和纳税人一样感到迷惑，并给逃税和避税创造了机会。经常是中央政府没有先咨询税收征管机构关于新措施实施的可行性或是先给税收征管机构足够的时间来准备和对纳税人进行宣传，就对税收立法进行重大的改变。另外，转轨国家由于给予定期的税收豁免也使税收征管的工作更困难。例如，俄罗斯提供了四次税收豁免来减少1993年到1999年之间的欠税累计数额。但豁免一次，欠税就恶化一次。因为给纳税人造成了预期，新的欠税会在将来被豁免。

中央政府政策对税收征管造成伤害的最显著例子是被许多转轨国家政府（俄罗斯、乌克兰、哈萨克等许多前苏联国家）接受和鼓励的税收抵偿。欠税企业（经常是能源部门等公用事业）和政府之间存在着相互的清算。一方面企业要上交税利给政府，另一方面政府

又给予其预算拨款。税收抵偿就是通过欠税或推迟交税来冲抵预算欠款。税收抵偿的主要特征是预算官员能够操纵和夸大预算欠款的价值。这对所有公司形成了强大的刺激,无论是盈利或亏损,都追求增加欠税和通过互相的抵偿来支付税收。以现金征收的税金相对于税收抵偿和其他非货币形式的支付来说,在许多前苏联国家的税收收入中占很小部分。由于可以绕过立法的监督,增加特殊的支出并给人们一个更好的平衡预算的印象,预算官员也愿意更多使用税收抵偿。然而,税收抵偿扭曲了公共支出的优先性及重要性,因为企业经常通过提供预算项目中较低重要性的项目来冲抵纳税义务。更重要的,税收抵偿的实践允许当局为不同的纳税人定制不同的纳税义务,这一实践与以前的计划制度没什么区别,这也为贪污和腐败打开了大门。税收抵偿在全部收入中的量是很难测的,但在一些转轨国家中,在 1996 至 1998 年,其总量高达税收总收入的一半。最近,在前苏联的转轨国家中税收抵偿的使用已经开始下降,但从未消失过。

### 转轨国家税制改革对我国税收征管现代化及改革的启示

转轨国家税收征管的现代化

改革往往滞后于税制结构和税收政策的现代化改革。这表明:重新建立一个有效率的税收征管制度比改革税法更困难。转轨国家的税制改革包含的国家和实践多种多样,对它很难进行比较并得出一般性的结论,但这些经历对我国税收征管的改革具有一定的启示与借鉴。

第一,一个国家的历史和改革起始点严重影响税制改革的进程。对转轨国家而言,在税收制度的哲学观、设计、实践和管理等方面,中央计划经济和市场经济之间存在着很大的差距。由于没能对中央计划经济制度进行深刻的反思,适应市场经济需要的税收制度和税收征管制度就无法真正建立起来。

第二,税收制度改革和税收征管改革一样重要。脱离了现行税收管理制度的能力和纳税人的文化,是不可能实现有效的税制改革的。转轨国家的经历清楚地证实了这一点。在改革过程中,转轨国家都犯了一个严重的错误,将改革重点放在税收政策的现代化上,而将税收征管和纳税人的服从问题放在了第二位,从而使得税制改革的目标无法完全实现。

第三,税制的改革要有明确的目标并定期按一定的标准进行检验。由于大多数转轨国家没有依据明确的经济目标按合适的标

准对不同的选择方案进行详细地评价,或是因为它们没有被议会迅速立法通过因而经常变化。迅速、持续的改变使税收管理者和纳税人感到迷惑,并给国内和国际投资者增加了不确定性。哈萨克和格鲁吉亚的经验表明,对税收改革进行审慎准备并在一个合适的时机实施,能够使决策者和执行者了解改革的复杂性并对改革计划取得一致意见,从而使议会能迅速通过税收法规。

第四,必须按照市场经济要求,简化纳税手续,降低税收服从成本。大多数转轨国家发现在税制改革中很难将市场经济要求的简化、中性和稳定性与过去的制度统一起来。它们继续实行政府的干涉主义,提供特殊的制度和税收对待,这反过来又造成了税收的侵蚀、扭曲、滥用,增加了服从和管理成本以及纳税人的不公平和不满。税法上不必要的复杂性和过多的要求使得纳税人的服从成本很高,影响了税收管理的效率。比如每季度填写平衡表和收入申报或是为了交税长时间排队。

第五,税制的改革要与税收征管现代化、政府间财政关系制度的改革紧密联系在一起。为了增加各级政府的效率和责任感,提高税收征管的效率,各级政府间收入分配的改革需要同税收结构和征管的改革相结合。如果



没有考虑政府间财政关系的相互影响,税制和税收征管的改革是不可能成功的。

第六,税收改革需要同整个经济制度和结构的改革相结合。那些审慎地重构经济制度,并把税制的改革与这些改革紧密结合的转轨国家,财政的运行比较顺畅。这些转轨国家减少了以后在转轨中进行修补的过程,也为国内和国外投资创造了一个更加有利的环境。特别是那些与税制改革互补的领域里的制度改革,如会计制度改革和破产法的执行,这已被事实证明是相当关键的。

对我国税收征管现代化及改革的建议:

第一,应制定一个目标明确和措施有效的税收改革战略计划,这是非常重要的。应使决策者、执行者和纳税人对税制改革目标的认识达到一致,并以最简单、最有效率的措施和最公平的方式来实现这些目标。

第二,要特别注重税收征管的改革。我国过去十几年的改革实践也说明:没有全面广泛的税收征管的改革,一个国家的税收制度改革的目标将不能完全实现。因此我们应吸取世界各国税收征管改革的经验教训,一方面多向纳税人提供纳税服务,增加税收服从意愿,另一方面,简化税收征管程序,降低纳税人的服从成本。在增加税收服从

方面,为纳税人服务比威胁性地执行行动更有效。为纳税人服务已被大多数西方税收管理制度内在化。此外,税收征管现代化将要求政治上的承诺,并对相关的行政体制、人事制度、管理制度等方面进行改革。没有这些改革,偷漏税将继续侵蚀我国的税收收入。

第三,应尽量减少或取消某些免税期和其他形式的税收优惠。在我国应特别注意避免不惜成本的各地方的税收竞争,比如给予额外的税收优惠来吸引外国投资者。在吸引投资方面,没有事实能证明税收优惠比稳定和明确的税收环境更有效。税收优惠严重影响了税收征管的有效性,并在经济的其它领域中加剧了扭曲。一个没有效率、不公平、高执行成本或不确定性的税收制度会成为影响税收征管效率的一个主要障碍。

第四,税收征管的改革必须充分认识和理解本国的国情、传统制度的影响和纳税人的文化环境等。这方面我国的情况类似于转轨国家。因此,不能盲目地照搬西方国家先进的税收征管制度,如在税收手段的选择上,必须明确认识到目前我国税收管理的脆弱性,应选择那些更容易执行的税制模式。如对个人所得税来说,应继续使用分类所得税制,扩大源泉扣缴,在此基础上,

结合综合所得税制的运用来确保公平和提高征管效率。

第五,应采取多种多样的措施来阻止经济中物物交换和其它非货币支付手段的使用。在一个由支付非货币化手段支配的经济中,不可能有好的税收制度和有效的税收征管。

第六,税收征管改革应该伴随着有关的配套制度的改革,包括破产法的引进和实施、现代化会计标准的实行、合同的普遍执行等。

#### 主要参考文献:

[1]Jorge Martinez Vazpuez & Robert M. McNab:Tax Reform Experiment in Transitional Countries 273 NO.2 National Tax Journal, 2000.

[2]Alm, James:What an: 'Optimal' Tax System? 49 NO. 1 National Tax Journal, 1996.

[3]Jorge Martinez Vazpuez & Alm, James: "DO Tax Amnesties Work? The case of Russia "Atlanta, Georgia State University Working Paper, 2000.

[4]Susan Himes:Russia's Tax Reform, OECD Observer 215, Jan. 1999, 26-29.

[5]Anderson, John E, and Lilia Carasciuc:Tax Evasion in a Transition Economy Theory and Evidence from the Transition Countries, 153, NO.3 National Tax Journal, 1998.